

Dass die Leistung nicht nach dem Aktienbesitz, sondern nach dem Umsatz der Spiral mit den einzelnen Aktionären bemessen und von einem Minimum desselben abhängig gemacht wurde, dass sie also nicht sämtlichen Aktionären, ja nicht einmal allen Werkzeughändlern unter ihnen zugute kam, ist unerheblich. (Bei der Einführung der Umsatzbonifikationen war wohl noch kaum vorauszusehen, welche Aktionäre mangels Erreichung des Minimalumsatzes nicht davon profitieren würden.) Die Abgabepflicht setzt nicht voraus, dass alle Aktionäre oder wenigstens die Mehrheit derselben Leistungsempfänger seien (Urteil vom 31. März 1944, Erw. 1, wiedergegeben in ASA 13, 74). Entscheidend ist, wie bereits ausgeführt wurde, dass der Grund der Leistungen in der Beteiligung liegt, dass sie Nicht-Aktionären unter sonst gleichen Bedingungen nicht zugebilligt werden.

Wenn die Praxis bei Genossenschaften die nach Massgabe der Benützung der gemeinsamen Einrichtungen vorgenommenen Rückvergütungen an die Mitglieder als abgabefrei behandelt, so beruht das auf dem Charakter der Genossenschaft, für welche die persönliche Bindung entscheidend, die Kapitalbeteiligung unwesentlich ist. Diese Praxis kann nicht auf Aktiengesellschaften ausgedehnt werden, weil hier die Kapitalbeteiligung massgebend ist und das persönliche Verhältnis durchaus zurücktritt. Hier ist die Kapitalbeteiligung der Grund der Leistung, auch wenn diese nach einem anderen Faktor, im vorliegenden Fall nach dem erzielten Umsatz, bemessen wird.

4. — Auf die Höhe der Umsatzbonifikationen kommt es unter diesen Umständen nicht an. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf BGE 72 I 313 geht zudem fehl: Dort wurde der Mengenrabatt von 5 %, welcher dem den Aktionären nahestehenden Hauptabnehmer gewährt worden war, als üblich und daher steuerfrei bezeichnet, eine darüber hinausgehende Vergütung dagegen als ungewöhnlich besteuert. Hier aber tritt die Umsatzbonifikation, die selbst bis zu 5 % gehen kann, zu den üblichen Mengen-

rabatten, die auch dritten Abnehmern gewährt werden, für die Aktionäre noch hinzu.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

31. Extrait de l'arrêt du 11 juin 1953 dans la cause Société anonyme pharmaceutique Saphal contre Administration fédérale des contributions.

Impôt sur le chiffre d'affaires: Imposition d'échantillons pharmaceutiques au titre de la consommation particulière. Détermination de la valeur imposable.

Warenumsatzsteuer: Gratismuster pharmazeutischer Produkte, Steuerwert für die Berechnung der Steuer für Eigenverbrauch.

Imposta sulla cifra d'affari: Imposizione di campioni farmaceutici a titolo di consumo personale. Determinazione del valore imponibile.

A. — Saphal, Société anonyme pharmaceutique, distribue gratuitement des échantillons de ses produits aux médecins. Pour ces échantillons, elle a payé, au titre de la consommation particulière, un impôt sur le chiffre d'affaires, qu'elle a calculé seulement sur la valeur des matières premières et des emballages (verres, tubes, étiquettes, cartonnages).

Estimant que, pour le calcul de la valeur imposable, on devait tenir compte en outre des frais généraux et d'une marge de bénéfice, l'Administration fédérale des contributions (l'Administration) notifie à Saphal, le 25 septembre 1952, un décompte complémentaire majorant l'impôt déjà payé pour les années 1947 à 1950, ainsi que pour 1951 et 1952. Elle calcula la majoration en se fondant sur l'analyse du prix de revient de l'échantillon d'un produit-type.

Saphal forma une réclamation contre cette imposition complémentaire, mais l'Administration la débouta, le 26 décembre 1952.

B. — Contre cette décision, Saphal a formé, en temps utile, un recours de droit administratif. Elle conclut à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral :

1. — Dire qu'elle ne doit pas la somme mise à sa charge par la décision attaquée.

2. — Intervenir auprès de l'Administration fédérale des contributions afin qu'elle établisse ses calculs dans le cas particulier des échantillons médicaux sur des bases valables pour chacun et plus conformes à la réalité des faits.

Considérant en droit :

1. — (Rappel des principes relatifs à l'imposition au titre de la consommation particulière, RO 74 I 418 ; 76 I 73 s.)

2. — Se fondant sur ces principes, le Tribunal fédéral a jugé à plusieurs reprises que le prélèvement, par un grossiste, d'échantillons destinés à être distribués gratuitement pour une fin quelconque était imposable comme consommation particulière (arrêts du 20 octobre 1944 en la cause G., Archives de droit fiscal suisse, t. 13, p. 409 ; du 8 octobre 1948 en la cause Robapharm ; du 29 octobre 1948 en la cause Kiene, 74 I 418 ; du 9 mars 1950 en la cause Ciba, RO 76 I 66). Il ne s'agit, en effet, ni d'une revente, ni de l'emploi comme matière première. A cet égard, du reste, la recourante ne conteste pas la décision attaquée et c'est à juste titre.

3. — Elle conteste, en revanche, la manière dont l'Administration a fixé la valeur imposable des échantillons. Sur ce point, l'art. 20 al. 1 lit. b AChA, selon le texte nouveau entré en vigueur le 1^{er} janvier 1951, prescrit que, pour la consommation particulière, la valeur des marchandises se détermine, dans les cas visés par l'art. 16 al. 1, d'après le prix qui serait facturé à un consommateur. Il s'agit donc du prix de détail, sur lequel l'impôt est en principe de 4 %. Selon le texte antérieur, applicable jusqu'au 31 décembre 1950, la valeur des marchandises

se déterminait d'après le prix qui aurait été payé par des revendeurs, c'est-à-dire d'après le prix de gros, auquel correspond un impôt de 6 %. Il s'agit donc, en l'espèce, de déterminer le prix de gros et le prix de détail des échantillons. Du point de vue de l'imposition du chiffre d'affaires, le consommateur de ces échantillons est celui qui les distribue. C'est donc le prix que la recourante aurait dû payer elle-même si elle avait fait fabriquer les échantillons par un tiers qui fait règle. Peu importe que, comme elle l'allègue, ils n'aient qu'une valeur marchande négligeable ou même point de valeur du tout pour celui qui les emploie effectivement, c'est-à-dire pour les malades auxquels ils sont remis en dernier lieu.

La recourante, cependant, fabrique ses échantillons elle-même, de sorte qu'il ne se fait point de transactions commerciales sur les marchandises dont il s'agit de déterminer la valeur fiscale. Dans un tel cas, on ne peut qu'estimer le prix que le grossiste contribuable, en l'espèce Saphal, facturerait à un tiers pour lequel il aurait fabriqué les échantillons (arrêt du Tribunal fédéral, du 4 novembre 1949 en la cause A., Z., Archives de droit fiscal suisse, t. 18, p. 361). C'est effectivement ainsi qu'a procédé l'Administration. Le prix comprendra tous les éléments normaux d'un prix de revient, plus une marge de bénéfice. Cela est conforme à la nature même de l'impôt sur la consommation particulière, qui est prélevé en lieu et place de l'impôt sur la livraison et doit donc, en principe, porter sur une valeur imposable égale à celle que frapperait ce dernier impôt.

4. — Il s'agit, par conséquent, de procéder à une estimation. Celle-ci ne peut se faire que de cas en cas et l'on ne saurait la fonder, comme le voudrait la recourante, sur des règles générales qui, partant par exemple du prix effectif des matières premières et des emballages, fixeraient les autres éléments du prix de revient et même la marge de bénéfice par une proportion. En outre, dans la mesure où l'estimation du prix pose une question d'appré-

ciation, le Tribunal fédéral peut seulement examiner si les calculs de l'autorité administrative sont entachés d'erreurs manifestes (art. 104 al. 2 OJ).

5. — ...

Par ces motifs, le Tribunal fédéral :

Rejette le recours.

II. REGISTERSACHEN

REGISTRES

32. Extrait de l'arrêt de la 1^{re} Cour civile du 30 juin 1953 dans la cause Schoen contre Office fédéral du registre du commerce.

Art. 44 ORC. Lorsqu'elle est motivée uniquement par l'importance de l'entreprise, l'appellation « Grande pharmacie » n'est pas admissible.

Art. 44 HRV. Unzulässigkeit der Bezeichnung « Grande pharmacie », wenn diese lediglich mit Rücksicht auf den Umfang des Unternehmens gewählt worden ist.

Art. 44 ORC. Se è motivata unicamente dall'importanza dell'azienda, la denominazione « Grande pharmacie » è inammissibile.

Extrait des motifs :

1. — Le principe de la véracité des inscriptions au registre du commerce (art. 944 CO et 38 ORC) ne permet pas d'inclure dans une raison de commerce des éléments qui ne sont pas destinés à individualiser l'entreprise. C'est pourquoi des adjonctions ne se rapportant qu'à sa réputation ou à son importance ne sont pas admises (RO 69 I 123). L'art. 44 ORC proscrit d'ailleurs expressément les désignations qui servent uniquement de réclame.

Le recourant estime avoir le droit de qualifier sa pharmacie de grande, eu égard notamment au chiffre d'affaires, à l'effectif du personnel, à la surface des locaux, au nombre des vitrines, c'est-à-dire en raison de son importance

économique. Mais c'est précisément un élément que la raison de commerce ne doit pas exprimer. Indépendamment de l'importance de sa pharmacie, Schoen n'invoque aucune circonstance — relative, par exemple, au mode d'exploitation ou à l'activité exercée — qui légitimerait l'appellation de « grande ». Il s'ensuit que cette dernière ne répond à aucune donnée objective et n'a été choisie qu'à des fins publicitaires. Vu l'art. 44 ORC, l'Office fédéral a eu raison de s'y opposer.

On peut dès lors se dispenser de rechercher si elle heurtait également l'art. 38 ORC.

2. — Le recourant objecte que certaines raisons de commerce comprennent les mots « Grand Magasin ». Il oublie qu'ils désignent en Suisse une catégorie bien déterminée d'établissements, qui se distinguent non seulement par les dimensions, mais encore par la mise en vente de marchandises d'espèces diverses. Cette notion a été consacrée par la législation — aujourd'hui abolie — qui interdisait l'ouverture et l'agrandissement de grands magasins, de maisons d'assortiment, de magasins à prix uniques et de maisons à succursales multiples (cf. art. 2 al. 1 de l'arrêté fédéral sur la matière, du 11 décembre 1941, ROLF 57, p. 1461).

Il n'est assurément pas impossible que l'épithète « grand » figure indûment dans des raisons de commerce. Mais cela ne justifierait pas, en l'espèce, une inscription illégale. Il est d'ailleurs loisible à Schoen d'attaquer en justice, en vertu de l'art. 956 al. 2 CO, toute raison de commerce contraire à la loi ou à l'ordonnance, à condition qu'elle le lèse (RO 73 II 181).

33. Extrait de l'arrêt de la 1^{er} Cour civile du 17 juin 1953 dans la cause Badet c. Tribunal cantonal vaudois.

Registre du commerce.

Les bureaux d'experts-comptables sont assujettis à l'inscription en vertu de l'art. 53 litt. A ch. 4 ORC.